
ANÁLISE JURISPRUDENCIAL: A TRIBUTAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DO ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL

Leandro Miotto Mendes¹

1ª Vara do Trabalho de Catanduva (SP)

Artigo recebido em: 12/09/2019.

Artigo aceito em: 02/10/2019.

Resumo

O presente trabalho visa discutir a jurisprudência sobre a tributação do direito de imagem na atividade dos atletas profissionais de futebol, no qual serão apresentados conceitos, natureza jurídica, autonomia e limitações inerentes ao direito de imagem. Serão ainda apresentadas as modalidades contratuais, tanto no que se refere aos contratos realizados entre o atleta e seus patrocinadores, quanto aos realizados com os clubes de futebol, além de se analisar a empresa administradora do direito de imagem e a validade da ces-

são do direito para tais empresas. Por fim, serão apresentadas suas formas de tributação tanto no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) como na Tributação de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS), comparando tais tributações e analisando o posicionamento jurisprudencial a respeito.

Palavras-chave: aspectos tributários; atleta profissional de futebol; direito de imagem.

JURISPRUDENCE ANALYSIS: TAXATION OF THE IMAGE RIGHT OF THE PROFESSIONAL SOCCER ATHLETE

Abstract

The present work aims to discuss the jurisprudence on the taxation of image right in the activity of professional soccer athletes, in which concepts, legal nature,

autonomy and inherent limitations of the image right will be presented. The contractual modalities will also be presented, both with regard to the contracts made

¹ Especialista em Auditoria e Perícia Contábil pelo Centro Universitário de Rio Preto (UNIRP). cursando especialização em Direito Tributário pela Universidade Paulista (UNIP). Graduado em Direito pelo Instituto Municipal de Bebedouro "Victório Cardassi" (IMESB). Graduado em Ciências Contábeis pela Associação de Educação e Cultura do Norte Paulista (UNIFAFIBE). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9297-8169> / e-mail: leandromiottomendes@hotmail.com

between the athlete and his sponsors, as well as with the football clubs, in addition to analyzing the company administering the image right and the validity of the assignment of the right for such companies. Finally, their forms of taxation will be presented both in Personal Income Tax (IRPF) and in Corporate Income Tax (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS), comparing such taxes and analyzing the jurisprudential positioning in this regard.

Keywords: *image rights; professional soccer player; tax aspects.*

Introdução

O futebol é, indiscutivelmente, o mais popular dos esportes praticados no mundo. Apesar de historiadores afirmarem que há séculos já havia esportes praticados com os pés e a bola, o futebol conhecido atualmente tem suas origens vinculadas à Inglaterra em meados do século XIX. Com o passar dos anos, foram surgindo institutos jurídicos com o objetivo de regulamentar a remuneração dos jogadores de futebol. Além dos salários, que são inerentes a todos os trabalhadores, surgiram outras maneiras de remunerar os atletas, algumas popularmente conhecidas como “luvas”, “bichos” e outras regulamentadas por normas jurídicas, como é o caso do direito de arena e do direito de imagem.

Com o advento da Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998, conhecida como Lei Pelé, o direito de imagem foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro, porém, ainda nos dias atuais existem discussões a respeito de tal instituto jurídico, principalmente no que se refere a sua tributação. Muito já foi debatido, nos tribunais, sobre a validade do contrato de cessão de imagem do atleta profissional de futebol. Diversos atletas já ingressaram com ações trabalhistas contra seus respectivos clubes, alegando que o contrato efetuado seria um meio de burlar as legislações trabalhistas. Há aplicadores do direito e órgãos com competência administrativa que entendem alguns contratos de cessão de imagem uma maneira de se esquivar da tributação aplicável.

Há, então, as seguintes dúvidas: qual é a natureza jurídica do direito de imagem? O contrato de cessão ou licenciamento do uso de direito de imagem pode ser considerado válido? Qual é a tributação a ser aplicada nos contratos de cessão ou licenciamento do uso de direito de imagem? A tributação do contrato de imagem deverá ser realizada pelo IRPF ou poderá ser realizada pelos tributos inerentes à pessoa jurídica?

As discussões acerca da validade e dos aspectos tributários referentes ao contrato de imagem dos atletas de futebol estão em foco não somente no ordenamento jurídico interno, mas também no Direito Internacional, pois a discussão

envolve esportistas brasileiros e estrangeiros de diferentes países, onde os atletas profissionais prestam seus serviços e realizam essa modalidade contratual. Por isso, é importante discutir as relações contratuais existentes, haja vista que tais problemas envolvem as partes do contrato e também a sociedade, sendo o Estado e a coletividade diretamente interessados nas questões tributárias geradas por tal negócio jurídico.

Portanto, o presente estudo terá por objetivo analisar a jurisprudência acerca da tributação do direito de imagem, especificamente na atividade dos atletas profissionais de futebol. No desenvolvimento serão apresentados os conceitos inerentes ao direito de imagem e sua validade, além de apresentar e comparar os modos de tributação na pessoa física e na pessoa jurídica.

Por fim, as metodologias a serem utilizadas para atingir tais objetivos serão o método histórico, que visa reconstruir o passado por meio de uma hipótese sustentável; o método comparativo, que propõe comparar dados concretos anteriores e aplicá-los ao caso, e o método dogmático jurídico, que pretende aplicar análises jurídicas e jurisprudenciais ao caso em estudo.

2 Direito de imagem

2.1 Conceito

Conceituar o direito de imagem não é uma tarefa simples, uma vez que sua definição tem sofrido constantes atualizações, principalmente com relação à aplicabilidade no direito desportivo. Por esse motivo, para se entender os conceitos inerentes ao tema deste trabalho deve-se, primeiramente, compreender as relações entre o atleta e o empregador e, em especial, os métodos de remuneração decorrentes desse vínculo.

Os principais rendimentos percebidos pelos profissionais de futebol são: (i) salário, decorrente de um contrato de trabalho; (ii) prêmio pelo resultado do jogo (bicho); (iii) participação na receita advinda do “direito de arena” pago por um terceiro que transmite o evento esportivo; e, ainda, (iv) valor pelo uso ou exploração da sua imagem (SILVA, 2009, p. 58). Esse último tipo de remuneração será o objeto de estudo do presente artigo.

A Constituição Federal (CF/88) conferiu proteção à imagem, incluindo-a no rol dos direitos e garantias fundamentais (CF, art. 5º, V, X e XXVIII), o que demonstra a intenção do poder constituinte em dar-lhe máxima proteção, pois os direitos fundamentais devem e são reconhecidos como normas positivas constitucionais (princípios e/ou regras) com inquestionável caráter vinculante (NOVELINO, 2014). Além das previsões constitucionais, alguns conceitos encontrados

na Lei Pelé são de extrema importância para o desenvolvimento deste estudo, por exemplo, a natureza civil e a limitação de 40% do direito de imagem com relação à remuneração total paga ao atleta, que assim estão dispostos no art. 87-A:

O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

Parágrafo Único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem.

A retribuição econômica pelo uso da imagem poderá ser licenciada: (i) pelo próprio atleta; (ii) por uma empresa que detém o direito de explorar a imagem do esportista, com o qual celebrou contrato para esse fim e que lhe confere esse direito; ou (iii) por uma empresa, de cujo quadro de sócios participa o próprio desportista – e aqui reside a diferença entre o item “ii” –, e que detém o direito de explorar a imagem deste, de acordo com respectivo contrato firmado (SILVA, 2009). A maneira como o citado negócio jurídico será celebrado é de extrema importância para o desenvolvimento deste estudo, pois é por meio dessa celebração que será determinada o método de tributação em cada contrato.

2.2 Natureza jurídica

O art. 87-A da Lei Pelé define o direito ao uso da imagem de um atleta profissional como um ajuste contratual de natureza civil, definição que recebeu críticas por parte de doutrinadores, pois, segundo eles, não é a lei que deve definir a natureza de um determinado instituto jurídico, pois de nada adiantará a afirmação legal supra quando estivermos diante de um contrato de cessão do uso de imagem, em que, após análise detida da realidade, conclua-se que o pacto civil foi celebrado com o intuito de fraudar a lei, aplicando-se o princípio da primazia da realidade. Esquece o legislador que quem atribui natureza jurídica aos institutos é o direito e não a lei (ZAINAGHI, 2015).

O direito à própria imagem integra o rol dos direitos da personalidade, que são certas prerrogativas individuais, inerentes à pessoa humana, que aos poucos foram reconhecidas pela doutrina e pelo ordenamento jurídico, bem como

protegidas pela jurisprudência. São direitos inalienáveis, que se encontram fora do comércio e que merecem a proteção legal (GONÇALVES, 2014). É exatamente pelo fato de a doutrina acreditar que os direitos da personalidade são inalienáveis que os doutrinadores do assunto acreditam ser mais adequado usar a terminologia “cessão do uso da imagem” ou “licenciamento de uso da imagem”. E o presente estudo irá comumente utilizar esta primeira nomenclatura, haja vista ser a mais empregada pela doutrina e pela jurisprudência.

Por ser um direito personalíssimo e, portanto, inalienável, existiram intermináveis discussões acerca da validade dos contratos de cessão do uso de imagem. As questões relativas à inalienabilidade do direito de imagem serão discutidas mais amplamente no tópico “limitações”, que abordará os limites de utilização da imagem por parte do clube e da empresa administradora do direito de imagem.

2.3 Autonomia

Historicamente sempre houve controvérsia a respeito da autonomia do direito à imagem, ou seja, sempre se discutiu se a imagem seria um bem jurídico que merecesse tutela protetiva autônoma no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido:

A autonomia do direito à imagem não é, e nem nunca foi, acolhida pacificamente. Alguns estudiosos compreenderam a imagem como expressão da identidade (Ritchel, Pontes de Miranda), outros como manifestação do direito ao próprio corpo (Carnelutti, Degni, Campogrande, Gareis). Muitos a inserem no campo da intimidade (De Culpis, Willian Prosser), teoria acolhida pelo sistema norte-americano por meio do instituto *right of privacy*; na seara do direito à honra (Alfredo Orgaz, Rosmini, Ferrara, Cohn, Pacchioni, Venzi, Vaunois) e na do direito autoral (Savatier, Gouriou, Newton Paulo Teixeira dos Santos). Houve, ainda, quem sustentasse que a imagem encontrava albergue no direito à liberdade (Giorgio Del Vecchio e Osterreith) e no patrimônio moral (Giltrana Gonzales e Quintana) (MORAES apud LOUREIRO, 2005, p. 99-100).

Fato incontroverso é que, assim como a maioria dos bens jurídicos, o direito à imagem também tem relação com outros institutos e ramos do direito, dentre os quais preponderantemente destacam-se os direitos constitucional, civil, trabalhista e tributário. É por isso, inclusive, que é possível afirmar que alguns institutos jurídicos que já eram tutelados pelo ordenamento jurídico nacional deram origem à proteção da imagem.

O direito à honra, por exemplo, apesar de ser diferente, é um dos institutos que deram origem ao direito à imagem; outro bem jurídico diretamente ligado é o direito à intimidade e à privacidade, assim como os direitos autorais, dentre outros direitos que podem ser citados como exemplo de proximidade com o direito à imagem.

Por fim, as discussões relativas à autonomia do direito à imagem terminaram por meio da CF, que conferiu proteção jurídica autônoma ao direito à imagem, inclusive quando relativa às práticas desportivas. Portanto, apesar de ainda muito confundida com outros institutos jurídicos, a doutrina majoritária reconhece, nos dias atuais, que a proteção à imagem é um instituto autônomo do direito, e que por isso merece ser tutelada de maneira diferenciada dos demais institutos com a qual é comumente confundida.

2.4 Limitações

No momento em que se celebra um contrato em que o atleta faz a cessão do uso de sua imagem, não significa que o profissional está abrindo mão de sua imagem e, assim, permitindo que um terceiro a utilize de maneira ilimitada, sem seu consentimento. A imagem do indivíduo tem proteção penal, civil e constitucional, e não é pela celebração de um contrato que uma pessoa irá abrir mão de tal direito personalíssimo. No Código Civil (CC), o art. 20 trata da proibição da utilização da imagem do indivíduo, *in verbis*:

Salvo se autorizadas, ou se necessárias à administração da justiça ou à manutenção da ordem pública, a divulgação de escritos, a transmissão da palavra, ou a publicação, a exposição ou a utilização da imagem de uma pessoa poderão ser proibidas, a seu requerimento e sem prejuízo da indenização que couber, se lhe atingirem a honra, a boa fama ou a respeitabilidade, ou se se destinarem a fins comerciais.

A expressão “salvo se autorizadas”, contida no artigo acima transcrito, não significa que, quando o contrato é celebrado, o clube de futebol, ou qualquer outra pessoa física ou jurídica que adquirir o direito ao uso da imagem poderá fazer o uso absoluto da imagem do atleta, pois seria incabível admitir que um terceiro possa utilizar a imagem de determinada pessoa para expô-la ao ridículo ou causar prejuízos em sua vida particular.

Outra limitação importante é quanto ao valor a ser estipulado no contrato de cessão de uso da imagem. Em muitas ocasiões essa modalidade contratual foi

utilizada para fraudar a legislação trabalhista, pois “os clubes muitas vezes de forma equivocada celebram contrato de cessão de uso de imagem com todos os atletas, mas como forma de se burlar a legislação trabalhista, e é nesse ponto que reside o grande problema” (ZAINAGHI, 2015, p. 68).

Finalmente, com as alterações da Lei Pelé, as discussões em torno da limitação econômica do direito de imagem foram pacificadas com a inclusão do parágrafo único do art. 87-A, já citado anteriormente. Ou seja, a partir dessa alteração na legislação, as associações esportivas, além de respeitarem a honra e os bons costumes ao utilizar a imagem do jogador, devem celebrar tal negócio jurídico de natureza civil nesse processo, considerando a limitação de 40% da remuneração total a ser paga ao atleta profissional do futebol.

3 Contratos de cessão do direito à imagem

3.1 Contratos entre patrocinadores e atletas

O contrato é a mais comum dentre as fontes de obrigação, em razão de suas múltiplas configurações e inúmeras repercussões no mundo jurídico (GONÇALVES, 2015). Nesse sentido, é comum a celebração de contratos entre associações desportivas, patrocinadores e outras pessoas jurídicas com atletas profissionais, os quais implicam obrigações que podem repercutir em outras áreas do mundo jurídico, dentre elas o direito tributário, pois, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), o direito tributário é um direito de sobreposição, ou seja, atua sob o esteio de outras normas jurídicas (ARAUJO, 2007).

A imagem de um atleta quando vinculada a um produto ou serviço pode aumentar consideravelmente as vendas desse segmento. Assim como os clubes têm interesse em utilizar a imagem do atleta para vender seus produtos e de seus patrocinadores, outras empresas não vinculadas à associação esportiva também podem – e muitas vezes querem – associar a sua imagem à do atleta profissional. Há muito tempo as empresas perceberam que a imagem do atleta profissional, quando devidamente explorada, é uma ótima maneira de aumentar a visibilidade de suas marcas, produtos ou serviços e, conseqüentemente, expandir suas receitas.

É importante salientar que pode haver casos em que o contrato celebrado entre clube e o atleta profissional com a finalidade de explorar a imagem deste último poderá conter cláusulas que proibam a celebração de contratos com terceiros, principalmente em casos em que a associação da imagem do atleta com determinada marca seja prejudicial aos interesses do clube ou possam gerar um conflito de interesse. Tais cláusulas deverão ser expressas, pois nos negócios jurídicos existem interesses diversos e, uma fornecedora de material esportivo de um

clube, por exemplo, muitas vezes pode ser concorrente da marca que patrocina o atleta, o que não poderá ser proibido se no contrato do profissional com o clube não constar expressamente essa vedação.

Feitas essas ponderações, portanto, não há nada que impeça o atleta profissional de celebrar contratos com terceiros, com a finalidade de licenciar (ou ceder) a sua imagem para que seja associada a um determinado produto, marca ou serviço. Se não houver cláusula de exclusividade nem conflito de interesses, o atleta pode ceder sua imagem inúmeras vezes e para diferentes pessoas. Há ainda de se acrescentar que a sobredita cessão poderá, inclusive, ser gratuita, pois não há nada que impeça que o atleta vincule sua imagem sem que receba uma contraprestação econômica.

É importante registrar que tal modalidade contratual é de natureza civil e, dificilmente, há na doutrina e na jurisprudência discussões acerca de sua natureza, principalmente pelo fato de um dos requisitos básicos da legislação trabalhista ser a não eventualidade dos serviços prestados. Apesar de haver poucas discussões sobre a possibilidade de se considerar o negócio celebrado com patrocinadores como uma espécie de contrato trabalhista, muitas discussões existem com relação ao método de tributar tais contratos.

Originariamente, os contratos de cessão do uso de imagem eram tributados pelo IRPF. No decorrer dos anos, os atletas profissionais começaram a ser sócios de empresas cujo principal ativo era sua própria imagem, de modo que a exploração da imagem do atleta profissional passou a ser negociada por sua empresa. Isso fez que os contratos passassem, obrigatoriamente, a ser tributados pela pessoa jurídica e sujeitos aos tributos de pessoa jurídica. É nesse ponto que está a discussão central deste estudo, no qual serão expostas as divergências acerca da validade ou não dessa tributação pela empresa interposta.

3.2 Contratos entre clubes e atletas

Como visto anteriormente, ao celebrar um contrato com determinado clube de futebol, o atleta profissional, além de realizar um contrato de natureza trabalhista, poderá realizar contratos de natureza civil com a agremiação em que irá atuar, que são os denominados contratos de cessão ou licenciamento de uso da imagem do atleta profissional, pois, “uma coisa é receber salários para jogar futebol, outra é receber pela cessão do uso da imagem” (ZAINAGHI, 2015, p. 68).

Apesar de já ter sido tema muito controverso, hoje já está pacificado o entendimento de que o contrato entre clube e atleta, quando realizado conforme a lei, é de natureza civil. Contudo, o contrato de natureza civil celebrado para a cessão ou

licenciamento do direito de imagem e realizado entre o clube e o atleta muitas vezes é utilizado de maneira irregular pelos clubes de futebol, sendo utilizado como artifício para burlar a legislação trabalhista.

Superadas as discussões acerca da natureza jurídica do contrato de cessão de uso do direito de imagem, e partindo do pressuposto que o contrato não foi utilizado para fraudar as leis trabalhistas e é de natureza civil, novamente encontram-se as discussões acerca da maneira a ser levado à tributação o contrato de direito de imagem. Assim como nos contratos diretos entre patrocinadores e atletas, no contrato civil celebrado entre clube e atleta também existe a possibilidade de tributação diretamente pela pessoa física do atleta ou por meio de uma empresa, sendo dela o atleta participante do quadro societário ou não.

Diferentemente dos contratos realizados entre atletas e patrocinadores, que poderão ser firmados com empresas diferentes das associadas ao clube, o contrato de cessão do uso de direito de imagem entre o profissional e a associação esportiva está diretamente ligado ao contrato trabalhista, já que não poderá o atleta jogar por um clube e ceder sua imagem para outro, diverso daquele em que mantém seu vínculo empregatício. Ou seja, o contrato de cessão da imagem realizado entre o atleta profissional e o clube de futebol está diretamente ligado ao de natureza trabalhista, o que pode gerar equívocos entre as partes, na doutrina e na jurisprudência. Apesar disso, tais contratos deverão ser separados, sendo possível, inclusive, que um atleta não possua contrato de cessão ou licenciamento do uso de imagem, mas apenas um contrato trabalhista com o clube de futebol.

3.3 Empresa administradora de imagem

Tradicionalmente, as empresas são aquelas que produzem bens e serviços que as pessoas necessitam ou desejam para viver (isto é, vestir, alimentar-se, dormir, divertir-se, etc.) e que são produzidos em organizações econômicas especializadas (COELHO, 2015). As empresas começaram a ganhar importância com o desenvolvimento do comércio e da sociedade, e a atividade empresarial não ficou restrita aos atos do comércio.

Na lista dos atos de comércio não se encontravam algumas atividades econômicas que, com o tempo, passaram a ganhar importância equivalente às de comércio, banco, seguro e indústria. É o caso da prestação de serviços, cuja relevância é diretamente proporcional ao processo de urbanização. Também da lista não constavam atividades econômicas ligadas à terra, como a negociação de imóveis, agricultura ou extrativismo (COELHO, 2015, p. 27).

Ou seja, com o passar dos anos e o desenvolvimento da sociedade, várias outras atividades empresariais surgiram, e a atividade de cessão de uso de imagem de artistas e esportistas é uma delas, como pode ser observado no § 5º do art. 980-A do CC, *in verbis*:

Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

Ainda, a atividade está prevista com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) n. 7490-1/05, que inclui, em uma de suas descrições, a cessão de uso de imagem de artistas, esportistas, etc. Isso significa que esse tipo de empresa tem previsão legal para ser constituída e exercer suas atividades afins. No entanto, isso não quer dizer que o contrato de cessão de uso da imagem não pode ser considerado inválido, o que, aliás, dá margem para muita discussão na doutrina e na jurisprudência.

3.4 Validade da cessão à empresa

Embora não seja uma novidade a cessão da imagem do atleta profissional para terceiros por meio de pessoa jurídica, muito ainda se discute na atualidade acerca da validade de tal procedimento. O tema ganhou destaque na mídia nacional, principalmente pelo fato de o jogador Neymar dos Santos Júnior, principal atleta de futebol do país em atividade, estar sendo acusado no Brasil pelas práticas de fraude e sonegação fiscal, exatamente em razão desse tipo de negócio jurídico (cessão de imagem para associação desportiva).

Além de Neymar e diversos outros profissionais do futebol, outro atleta profissional também está sendo acusado pela prática dos mesmos ilícitos: Gustavo Kuerten, o popular Guga, principal tenista da história do país. O “Caso Guga”, como ficou conhecido, foi julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em outubro de 2016 e trata da desconsideração da personalidade jurídica de empresa de cujo quadro societário o tenista faz parte, sob a alegação de que, na prática, era o próprio quem prestava os serviços de caráter personalíssimo, como pode ser observado na ementa do recurso:

CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo.

O assunto é polêmico e, por isso, tanto na doutrina como na jurisprudência podem ser encontradas opiniões divergentes. Recentemente o CARF julgou precedente o pedido do Fisco de desconsideração da personalidade jurídica no “Caso Guga”, contudo, a doutrina majoritária discorda, afirmando que:

[...] não é o fato de se constatar a existência de um serviço personalíssimo que, obrigatoriamente, a tributação há de ser declarada e apurada como pessoa física a título de imposto sobre a renda, pois: (i) – é preciso avaliar o caso concreto e as provas existentes com o objetivo de comprovar, efetivamente, a configuração de uma simulação, levando a uma sociedade aparente ou fictícia; (ii) – a existência de serviços personalíssimos não leva por si só à configuração de simulação; (iii) – é plenamente compatível a existência de pessoa jurídica cujo serviço ligado ao seu objeto social tenha natureza pessoal; (iv) – a participação pessoal dos sócios na execução do objeto social, quando se trata de uma prestadora de serviços é algo inerente e natural; (v) – a personalidade na prestação de serviços é totalmente reconhecida pela legislação do imposto sobre a renda e por outros tributos como possível de estar relacionada à uma pessoa jurídica; (vi) – quando se cuidar de pessoa jurídica prestadora de serviços de profissão regulamentada, mesmo no caso de serviço personalíssimo, poderá tributar tais receitas por aquela, desde que os sócios estejam em condições de exercer referida atividade e contribuam para o objeto social; (vii) – se houver uma pessoa jurídica com elementos de empresa, dentro da mesma perspectiva, a natureza de serviço personalíssimo não impede a tributação como pessoa jurídica (CALCINI, 2016, p. 4-5).

O Fisco, já há vários anos, tem atuado os contribuintes, aplicando-lhes multas e grandes juros, além de imputar-lhes crimes como de sonegação fiscal. O argumento principal do Fisco é que a execução dos chamados “serviços publicitários” é um direito personalíssimo da pessoa física, não havendo execução propriamente pela empresa sem a presença da estrela e que, conseqüentemente,

a abertura da sociedade teve como único objetivo a redução da carga tributária incidente sobre tais rendimentos. O contribuinte, por sua vez, defende que a legislação e a jurisprudência civis e tributárias acolhem esse modelo de negócio e não poderia o Fisco pretender um deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, sem que invoque um fundamento específico de dolo e fraude (NEDER, 2015, p. 3), e alegam principalmente, o conteúdo da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005, cujo art. 129 assim estabelece:

Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (BRASIL, 2005).

Enfim, o tema encontra muitas divergências e muitos se perguntam por que a discussão é tão importante e merece tanto destaque na mídia. O que realmente importa são as diferenças entre a tributação pela pessoa física ou pela pessoa jurídica, que serão tratadas no próximo tópico, oportunidade em que serão demonstrados os cálculos em ambas as hipóteses, com a finalidade de demonstrar tais diferenças.

4 Tributação do contrato de direito à imagem

4.1 O Direito Tributário como um direito de sobreposição: o art. 110 do CTN

O Direito Tributário é definido pelos doutrinadores como um direito de sobreposição, pois são “várias disciplinas, tratando os fenômenos por estas rigidos em primeira linha, de acordo com seu espírito e exigências próprios: pode neste sentido dizer-se que o Direito Fiscal é um direito de sobreposição” (XAVIER 1981 apud ESTRADA, 2013), ou seja, sua capacidade de atuação encontra-se definida nas demais normas do ordenamento jurídico. O art. 110 do CTN, por exemplo, assim está disposto:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas

Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

Seguindo tais premissas, poderia o Fisco alterar a receita declarada pela pessoa jurídica legalmente constituída para uma determinada pessoa física, ou seja, é legítimo o deslocamento de determinado fato gerador para outra pessoa pelo Direito Tributário?

Tal questionamento é de difícil resposta, pois tanto na doutrina quanto na jurisprudência existem opiniões divergentes a respeito. Na hipótese dos contratos de direito à imagem, o Judiciário deverá interpretar se a regra contida no art. 110 do CTN tem ou não aplicabilidade concreta no caso. Deverão os aplicadores do direito decidirem se pode o Direito Tributário alterar a natureza jurídica dos contratos de cessão de direito à imagem e, conseqüentemente, desfazer o negócio jurídico celebrado para deslocar a receita de uma pessoa jurídica para uma pessoa física.

4.2 O imposto de renda da pessoa física

A pessoa física deverá apurar seus resultados anualmente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, e também tem a obrigação de apresentar Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) (JESUS, 2017) com o objetivo de apurar eventuais valores devidos ou a serem restituídos, observando-se as regras pertinentes. O contrato de cessão dos direitos de imagem do atleta profissional do futebol, quando realizado diretamente entre o clube e o atleta, será tributado pelo IRPF, ou seja, os valores recebidos a título de direito de imagem serão tributáveis pelo IRPF.

Depois de apurada a base de cálculo, o valor a ser pago a título de IRPF é apurado por intermédio da aplicação da tabela progressiva anual para o cálculo do imposto e, em seguida, desconta-se a parcela a deduzir do imposto determinada pela mesma lei que fixa as alíquotas, as quais podem variar de 7,5% a 27,5%.

4.3 Os tributos da pessoa jurídica

As pessoas jurídicas são tributadas, basicamente, de três maneiras: por meio do Simples Nacional, do Lucro Presumido ou do Lucro Real. Tais modalidades tributárias têm diversas implicações, portanto, podem variar para cada empresa. Determinadas empresas podem estar impedidas de optar por um dos regimes tributários, mas, caso não estejam, podem optar por qualquer regime.

As empresas com a atividade de cessão de uso de imagens de artistas e esportistas podem optar pelo Simples Nacional, pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real. No Simples Nacional, a partir de 2018, serão tributadas pelo Anexo III ou V da Lei Complementar 123/2006, o que implica uma alíquota que pode variar de 6% a 33%. Já no Lucro Presumido, a alíquota final pode variar, principalmente por causa do ISS (Imposto sobre Serviços), mas geralmente a tributação gira em torno de 13,33%. Por fim, o percentual final do Lucro Real será obrigatoriamente variável, já que a tributação é calculada pela apuração final do lucro, podendo variar de 0% até 33,25%.

Apesar de a opção pelo regime tributário depender de inúmeras variáveis e de ser subjetiva a cada empresa, geralmente as empresas enquadradas na atividade de cessão de direito de imagens optam pelo regime do Lucro Presumido e para efeitos de comparação com o IRPF, será esse o regime a ser utilizado.

4.4 Comparação

A grande polêmica com relação à tributação dos contratos de cessão do direito de imagem dos atletas profissionais gira em torno da diferença a ser recolhida quando tributado pela pessoa física ou pela pessoa jurídica. A título de exemplo, será utilizado um caso em que a remuneração será de R\$ 100.000,00 mensais, dos quais 40% serão pagos à título de direito de imagem.

Por meio do IRPF, tanto os valores pagos no contrato trabalhista, quanto os valores pagos a título de direito de imagem serão levados à tributação como valores tributáveis na declaração de ajuste anual, ou seja, serão somados e sua base de cálculo irá ser tributada do seguinte modo:

Tabela 1

Cálculo Anual do IRPF	
Rendimentos tributáveis	1.200.000,00
(-) Deduções	7.301,33
Base de cálculo	1.192.698,67
Alíquota aplicável	27,50%
Valor apurado	327.992,00
Parcela a deduzir	10.432,32
Imposto Devido	317.559,81

Fonte: Brasil (2019).

Caso o contrato de direito de imagem seja tributado pela pessoa jurídica, deverão ser realizados dois cálculos: um com os valores referentes ao contrato trabalhista, que será levado à tributação pela pessoa física, e outro a ser realizado com o contrato de cessão dos direitos de imagem, que serão levados à tributação pela pessoa jurídica:

Tabela 2

Cálculo Anual do IRPF	
Rendimentos tributáveis	720.000,00
(-) Deduções	7.301,33
Base de cálculo	727.301,33
Alíquota aplicável	27,50%
Valor apurado	200.007,87
Parcela a deduzir	10.432,32
Imposto devido	189.575,55

Fonte: Brasil (2019).

Cálculos Lucro Presumido					
Imposto	Receita	Percentual	Base de cálculo	Alíquota	Imposto a pagar
IRPJ	480.000,00	32%	153.600,00	15,00%	23.040,00
CSLL	480.000,00	32%	153.600,00	9,00%	13.824,00
COFINS	480.000,00	X	X	3,00%	14.400,00
PIS	480.000,00	X	X	0,65%	3.120,00
ISS	480.000,00	X	X	2,00%	9.600,00
Total					63.984,00

Fonte: Brasil (2019).

Enfim, quando o contrato de cessão do direito de imagem for celebrado diretamente com a pessoa física do atleta, os valores a serem pagos a título de IRPF são de R\$ 317.559,81. Por outro lado, quando o contrato for celebrado por uma pessoa jurídica interposta, os valores a serem pagos serão de R\$ 253.559,55, o que acarretaria uma diferença na tributação em R\$ 64.000,26.

4.5 Análise crítica da jurisprudência a respeito do tema

É por meio da jurisprudência que se pode verificar a tendência dos tribunais ao julgar um determinado caso. Como visto, a doutrina considera que o contrato efetuado diretamente entre o atleta e o patrocinador “ilicitamente”, i.e., sem o intuito de fraudar a legislação trabalhista, e que é realizado entre o atleta e o clube com o intuito de cessão ou licenciamento do uso de imagem do atleta profissional, apresentam natureza civil. Porém, as discussões e divergências jurisprudencial começam quando se discute de que modo tais contratos de natureza civil serão levados à tributação pelas partes envolvidas.

Por um lado, os contribuintes desejam que os contratos possam ser livremente estipulados, podendo constituir empresas em que o cedente possa ou não ser participante do quadro societário com a finalidade de realizar contratos de cessão ou de licenciamento do uso de imagem. De outro lado, o Fisco geralmente entende que os contratos de cessão de uso de imagem devem ser levados à tributação diretamente pela pessoa física do contribuinte. No tópico 3.3 deste estudo concluiu-se que a empresa administradora de imagens tem previsão para ser constituída e exercer suas atividades afins e, nesse ponto, o Fisco não diverge dos contribuintes. Porém, para poder afirmar que a receita decorrente do contrato de cessão do uso de imagem realizado entre a pessoa jurídica e o clube ou patrocinador é indevido, o Fisco deve considerar inválida a operação realizada pela empresa.

Aqui, Fisco e contribuintes divergem, porque no entendimento do Fisco existe falta de propósito negocial em tais negócios jurídicos, que é o que os norte-americanos chamam *business purpose* – expressão com a qual designam o propósito ou a motivação que ordinariamente está presente porque enseja a atividade empresarial, é o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado. (MACHADO, 2014). Já na visão dos contribuintes, a alegada inexistência de propósito negocial gera a desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do CC, sendo pressuposto desta a ocorrência de fraude e que, segundo eles, tal fraude não pode ser afirmada pelo Fisco em âmbito administrativo. Isso é considerado porque o Fisco autua e aplica sanções administrativamente e o instituto da desconsideração da personalidade jurídica supõe que tal decisão seja tomada pelo juízo.

Além da alegação da impossibilidade dessa desconsideração, os contribuintes alegam que a inexistência de propósito negocial afirmada pelo Fisco não tem previsão no ordenamento jurídico brasileiro, sendo tais conceitos oriundos de outros

países, principalmente do ordenamento norte-americano.

Sobre o propósito negocial, Luís Flávio Neto, conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em seu voto em acórdão sobre a constituição de uma imobiliária, assim afirma:

[...] NÃO há lei que autorize a referida discriminação com base na aferição subjetiva de motivos extratributários (“propósitos negociais”). Apenas se poderia atribuir tratamento distinto entre contribuintes que se encontram semelhantes (“A” e “B”) caso o legislador houvesse prescrito tal discrimen, com o delineamento do que viriam a ser esse conceito de “propósito negocial” até hoje não delineados e desconhecidos no Direito positivo brasileiro.

[...] Pode-se concluir, portanto, não ser possível afirmar que há no Brasil, o controle de planejamentos tributários fundado no critério do *propósito negocial*. Além de não haver norma expressa no ordenamento jurídico que o recepcione, a jurisprudência administrativa se mostra vacilante em sua aplicação, não sendo pacífica a sua adoção pelos julgadores do CARF. Conforme observa LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ao analisar uma série de precedentes do antigo Conselho de Contribuintes, embora o questionamento do *propósito negocial* seja uma constante, é comum que tais decisões também se fundamentem em teorias como o *abuso de direito* e a fraude à lei. “Evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia à vontade para revelar que, em verdade, aplicava a doutrina desenvolvida no *common law*, não obstante a ausência de previsão legal” (NETO, 2011, p. 236).

Contudo, a jurisprudência recente tem dado razão ao Fisco, por exemplo, no já citado “Caso Guga”, em que o CARF entendeu que não houve descon sideração da personalidade jurídica e sim um deslocamento de receita, como pode ser observado no seguinte trecho do acórdão:

Partindo à análise das alegações do Recorrente, impende salientar, de plano, que não houve, *in casu*, a alegada descon sideração da personalidade jurídica da empresa detentora dos direitos da marca, nome, imagem e voz do tenista profissional. Neste ponto, não lhe assiste razão, pois o que ocorreu nos presentes autos não foi verdadeira descon sideração da personalidade jurídica; o que houve foi a transferência (ou deslocamento, como alguns preferem) dos rendimentos por ela recebidos para a pessoa física

do Recorrente. Isto é, houve uma alteração no apontamento do verdadeiro beneficiário do rendimento (CARF, Acórdão n. 106-17.147).

Apesar de o tema ser controverso, a jurisprudência geralmente tem dado razão ao fisco, e considerando que tal procedimento não é uma desconsideração da personalidade jurídica e sim apenas um deslocamento de receita, desconsiderando assim, entre outros argumentos, a validade do contrato de cessão de uso do direito de imagem realizado pelas pessoas jurídicas. É o que se pode perceber, no acórdão do “Caso Neymar” que, apesar de ainda continuar em andamento, até agora o entendimento do CARF, Acórdão n. 2402005.703 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária é de que:

Não houve desconsideração de pessoa jurídica, mas o reconhecimento pela fiscalização, com base na legislação em vigor, do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, dada a revelação do esquema simulatório já narrado. Ineficaz a simulação perante o Fisco, por força de lei, a imputação dos fatos tributários ao real contribuinte surge como poder dever legal da administração.

Porém, não se pode dizer que a tendência do CARF é entender pelo deslocamento da receita, pois em recente decisão, já há divergência, conforme a seguinte ementa:

DIREITO DE IMAGEM. ASPECTO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE DE CESSÃO.

O direito à imagem decorre do direito à personalidade, esse sim, intransmissível e irrenunciável. Já aquele, o direito de imagem, direito decorrente do direito de personalidade, pode – em seu aspecto positivo, patrimonial – ser transmitido, explorado por pessoa jurídica constituída para este fim.

Ou seja, a divergência continua dentro do próprio CARF, pois trata-se do julgamento de outro jogador famoso, “Dário Leonardo Conca”, popularmente conhecido como “Dario Conca”, cujo entendimento dos julgadores discorda dos entendimentos do “Caso Guga” e do “Caso Neymar”, e considerou válida a cessão dos direitos de imagem realizada pelo atleta a pessoa jurídica constituída para esse fim.

Considerações finais

Por meio do Código Civil, é fato notório que os requisitos de validade de um negócio jurídico, que estão contidos no art. 104, são: a capacidade das partes; que o objeto seja lícito, possível, determinado ou determinável; e que a forma seja prescrita ou não defesa em lei. Portanto, pode-se concluir que, caso sejam respeitados tais requisitos, a cessão de direito de uso de imagem não poderá ser considerada um negócio inválido.

Uma das alegações do Fisco para justificar a transferência da tributação da pessoa jurídica para a pessoa física é que o contrato é realizado mediante fraude e com o único objetivo de fraudar os cofres públicos, inexistindo propósito comercial, o que não se justificaria, pois, sendo assim, todos os meios de planejamento tributário seriam ilegais, uma vez que todos têm a intenção, de dentro da legalidade, de diminuir a tributação. Outro argumento das autoridades administrativas é que a cessão de imagem é um serviço personalíssimo e só poderia ser realizado pela pessoa física do atleta. Pois bem, ao realizar a cessão para que uma empresa administre sua imagem, existem inúmeras maneiras de exploração, seja por meio de imagens, sons e marcas vinculadas ao atleta e, não necessariamente, será indispensável a prestação de serviços do atleta. A empresa poderá associar a marca ou nome do atleta de inúmeras maneiras e até mesmo ele poderá ter seu nome divulgado por empresas que nem mesmo conheça, haja visto que a cessão do uso da imagem permite à empresa utilizá-la da maneira que bem entender, desde que não ofenda a dignidade moral do atleta.

Ainda com relação aos argumentos da natureza personalíssima, existiria um serviço mais vinculado à pessoa física do que um cirurgião que realiza um procedimento específico e que poucos realizam? Nem por isso o médico que possui um consultório é questionado para que tais receitas sejam declaradas como um serviço realizado pela pessoa física. Ainda neste sentido, o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 dispõe que os serviços intelectuais, científicos, artísticos ou culturais, com ou sem designação de obrigações a sócios ou empregados, se submetem as regras aplicáveis à pessoa jurídica para fins fiscais e previdenciários (BRASIL, 2005).

Enfim, apesar da discordância majoritária da doutrina, em esfera administrativa os órgãos responsáveis (Receita Federal, CARF, entre outros) têm decidido pelo deslocamento da receita inerente aos contratos de direito de imagem da pessoa jurídica para a pessoa física do atleta. Provavelmente tais discussões percorrerão os tribunais nos próximos anos, até que cheguem ao Supremo Tribunal Federal (STF) e sejam decididas. Nessa situação, o “Caso Guga” e, principalmente, o “Caso Neymar” deverão ser um divisório na jurisprudência, indicando pela

validade ou não dos contratos de cessão ou uso do direito de imagem no ordenamento jurídico brasileiro.

Referências

ARAUJO, A. C. M. S. *O artigo 110 do Código Tributário Nacional: alteração de conceitos e definições do sistema jurídico*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2007.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11080.723307/2012-06. Recorrente: Transpinho Madeiras Ltda e Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. Interessada: Fazenda Nacional. Brasília, DF, 18 de agosto de 2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 15983.720065/2015-11. Recorrente: Neymar da Silva Santos Júnior. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Bianca Felícia Rotschild. Brasília, DF, 15 de março de 2017a.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 18470.728514/201466. Recorrente: Dário Leonardo Conca. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Brasília, DF, 05 de julho de 2017b.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso n. 154.280. Recorrente: Gustavo Kuerten. Recorrida: 3ª Turma/DRJ-Florianópolis/SC. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos. Brasília, DF, 18 de maio de 2010.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 17 jul. 2017.

_____. *Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998*. Normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9615consol.htm>. Acesso em: 13 jul. 2016.

_____. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26 dez. 2016.

_____. *Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005*. Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 27 ago. 2017.

_____. Receita Federal. *Simulação de alíquota efetiva: exercício de 2019, ano-calendário de 2018*. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipoSimulador=A>>. Acesso em: 4 out. 2019.

CALCINI, F. P. Caso Guga e a desconsideração da personalidade jurídica para fins fiscais. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-nov-01/fabio-calcini-guga-desconsideracao-pessoa-juridica>>. Acesso em: 2 dez. 2016.

CASSAR, V. B. *Direito do trabalho*. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2015.

COELHO, F. U. *Manual de direito comercial*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ESTRADA, R. D. Princípio da realização e justa medida da tributação. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jan-23/consultor-tributario-principio-realizacao-justa-medida-tributacao>>. Acesso em: 26 fev. 2017.

GONÇALVES, C. R. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. V. 1.

GONÇALVES, C. R. *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. V. 3.

JESUS, F. B.; JESUS, I. B.; JESUS, R. B. *Manual de direito e processo tributário*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

LOUREIRO, H. V. *Direito à imagem*. 2005. 198 p. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Sociais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

MACHADO, H. B. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

NEDER, M. A evolução legislativa e jurisprudencial da tributação do direito de imagem de artistas e atletas. *JOTA*, 5 out. 2015. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-evolucao-legislativa-e-jurisprudencial-da-tributacao-do-direito-de-imagem-de-artistas-e-atletas-05102015>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

NETO, L. F. *Teorias do “abuso” no planejamento tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

NOVELINO, M. *Manual de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Método, 2014.

SILVA, F. F. *Tributação no futebol : clubes e atletas*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ZAINAGHI, D. S. *Os atletas profissionais de futebol no direito do trabalho*. 2. ed. São Paulo: LTr, 2015.